

## Schenkungssteuer Nutzniessungsabzug

Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Landschaft Nr. 25/1997 vom 21. März 1997  
Vom Wert einer Schenkung können lediglich von den Parteien ausdrücklich vereinbarte und nötigenfalls im Grundbuch eingetragene Nutzniessungen in Abzug gebracht werden. Eine lediglich faktische Nutzniessung, welche zudem vor der Schenkung stattfand, ist indessen unbeachtlich.

### Sachverhalt:

1. Mit öffentlich beurkundetem Schenkungsvertrag vom 26. April 1996 schenkte AX seinen beiden Kindern, BC, geborene X, und CX-Y, das Grundstück Nr. 238 in Z je hälftig, wobei er sich für die Zeit seines Lebens die uneingeschränkte und kautionsfreie Nutzniessung vorbehielt.

Das Vertragsobjekt gehörte in der ersten Ehe des Vaters mit der Mutter der Kinder zum ehelichen Vermögen. Es bildete Errungenschaft nach dem altrechtlichen Güterstand der Güterverbindung. Als die Mutter 1972 starb, unterblieb die Erbteilung. Die Kinder überliessen dem Vater das ganze eheliche Vermögen samt ihres Erbteils zur tatsächlichen Nutzniessung. Mit Schenkungsvertrag vom 26. April 1996 wurde die Erbteilung nachgeholt.

2. a) Mit Schenkungssteuer-Rechnung Nr. B 15-38412.1 vom 9. August 1996 wurde den beiden Pflichtigen die Schenkungssteuer in Höhe von je Fr. 9'866.– (Total Schenkungssteuer Fr. 19'732.–) eröffnet.

b) Mit Schreiben vom 9. September 1996 erhob CX für sich und seine Schwester Einsprache gegen obige Verfügung mit dem Begehren, es sei die Schenkungssteuer aufgrund der Abrechnung gemäss der öffentlichen Urkunde vom 26. April 1996 über die partielle Erbteilung und die Liegenschaftsschenkung mit Nutzniessungsvorbehalt zu veranlagern. Namentlich sei das Erbteilguthaben der Nachkommen nicht mit Fr. 33'750.–, sondern mit Fr. 141'250.– anzunehmen und es sei der Wert der stattgehabten Nutzniessung des Schenkers als Schuld abzusetzen.

Zur Begründung machten die Einsprecher geltend, in der angefochtenen Verfügung werde das Erbteilguthaben der Nachkommen mit dem Wert zur Zeit des Todes ihrer Mutter angenommen. Hinsichtlich Vermögenswert und Wert des Anteils sei aber der Zeitpunkt der Liquidation bestimmend. Weiter führten sie an, dass es unhaltbar sei, den Wert der stattgehabten Nutzniessung des Schenkers am Vermögensanteil der Kinder ausser Acht zu lassen. Es handle sich um eine reale Schuld und es sei dem Schenker ein Anliegen, sie auszugleichen.

3. Mit Entscheid vom 14. Oktober 1996 wies die Steuerverwaltung die Einsprache mit folgender Begründung ab: Gemäss § 15 des kantonalen Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes (ESchStG) würden die steuerbaren Zuwendungen zum Zeitpunkt des Vermögensübergangs bewertet. Beim Vermögensübergang infolge Erbschaft werde deshalb grundsätzlich auf den rechtlichen Übergang per Todestag abgestellt, nicht etwa auf den tatsächlich vorgenommenen anlässlich der Erbteilung. Im Steuerrecht werde auf diejenigen Werte abgestellt, die beim Erbgang, d.h. per Todestag bestanden hätten.

Auch bei der Schenkungssteuer werde gemäss § 15 ESchStG auf den Wert beim Vermögensübergang, d.h. bei der unentgeltlichen Zuwendung abgestellt, daher sei auch bei dieser Schenkungssteuer derjenige Wert der Nutzniessung als Belastung in Abzug gebracht worden, der per 26. April 1996 bestanden habe. Was diesbezüglich in der Zeit zwischen dem Erbgang im Jahre 1972 und der Schenkung im Jahre 1996 geschehen sei, bleibe vorliegend ohne Bedeutung.

4. Gegen diesen Einsprache-Entscheid erhoben die Pflichtigen mit Schreiben vom 5. November 1996 Rekurs mit dem Begehren, es sei der Einsprache-Entscheid vom 14. Oktober 1996 aufzuheben und es sei im Sinne des Antrages der Einsprache vom 9. September 1996 neu zu entscheiden. Gleichzeitig baten sie um eine Nachfrist für die Begründung bis zum 13. Dezember 1996.

In ihrer Begründung vom 13. Dezember 1996 erklärten die Rekurrenten vorweg, dass sie den Rekurs auf die Frage der Abzugsfähigkeit des Werts der stattgehabten Nutzniessung des Schenkers beschränkten.

Der angefochtene Entscheid verkenne, was es mit der stattgehabten Nutzniessung für eine Bewandnis habe. Es handle sich um eine Schuld, die ihretwegen aufgelaufen sei und am Stichtag Fr. 108'900.– ausgemacht habe. Der Schenker habe während 23 1/2 Jahren den Wertanteil der Beschenkten genutzt, ohne dafür ein Entgelt zu leisten. Für die Parteien sei stets klar gewesen, dass der Vorteil zur gegebenen Zeit mit dem kapitalisierten Wert abgegolten werden solle. Die Schuld sei gleich zu behandeln wie die Grundpfandschuld. Sie mindere den Wert der Schenkung.

5. In ihrer Vernehmlassung vom 15. Januar 1997 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses und zwar mit folgender Begründung: Da bei der Schenkungssteuer gemäss § 15 ESchStG auf den Wert im Zeitpunkt des Vermögensübergangs, d.h. auf den Wert im Zeitpunkt der unentgeltlichen Zuwendung abgestellt werde, sei bei der vorliegend strittigen Schenkungssteuer derjenige kapitalisierte Wert der Nutzniessung als Belastung in Abzug gebracht worden, der per 26. April 1996 bestanden habe. Die in der Vergangenheit - also vor dem 26. April 1996 - «stattgehabte Nutzniessung» durch den Vater der Rekurrenten könne deshalb aufgrund des gesetzlichen Bestimmungszeitpunktes im ESchStG nicht berücksichtigt werden.

6. Mit Schreiben vom 24. Januar 1997 ersuchte CX um persönliche Vorladung zur Verhandlung.

7. Die Parteien hielten an der heutigen Verhandlung an ihren Begehren fest.

#### Erwägungen:

1. Die Steuerrekurskommission ist gemäss § 124 des Steuer- und Finanzgesetzes vom 7. Februar 1974 (StG) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig. Gemäss § 129 Abs. 3 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 8'000.– pro Steuerjahr übersteigt, vom Präsidenten und vier Mitgliedern der Steuerrekurskommission beurteilt.

Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, kann auf den Rekurs eingetreten werden.

2. Strittig ist im vorliegenden Fall, ob der Wert der stattgehabten Nutzniessung des Schenkers an der Liegenschaft in Höhe von Fr. 108'900.– als Schuld von der Schenkung abgesetzt werden kann.

3. a) § 5 Abs. 1 des Gesetzes über die Erbschafts- und die Schenkungssteuer vom 7. Januar 1980 (ESchStG) führt in Bezug auf die Nutzniessung folgendes aus:

«Ist eine Erbschaft, ein Anfall oder eine Zuwendung mit einer Leistung zugunsten eines Dritten belastet, so wird der Wert dieser Belastung an der Erbschaft oder am Anteil des Beschwerden abgezogen und, wenn sie steuerpflichtig ist, beim Empfänger besteuert.»

b) Gemäss § 15 ESchStG werden die steuerbaren Zuwendungen, sofern die nachfolgenden Bestimmungen nichts Abweichendes vorschreiben, zum Verkehrswert im Zeitpunkt des Vermögensüberganges bewertet.

c) Aufgrund § 15 ESchStG wird deutlich, dass bei der Schenkungssteuer auf den Wert im Zeitpunkt des Vermögensüberganges, d.h. auf den Wert im Zeitpunkt der unentgeltlichen Zuwendung abgestellt wird. Nach Thomas Ramseier, Die basellandschaftliche Erbschafts- und Schenkungssteuer, Dissertation Liestal 1989, S. 122, ist dieser Zeitpunkt aber nicht nur für die Bewertung massgebend, sondern erhält wegen der aperiodischen Natur der Erbschafts- und Schenkungssteuer die Bedeutung eines allgemeinen Stichtags.

4. a) In der Rekursbegründung machte CX u.a. geltend, der angefochtene Entscheid verkenne, was es mit der stattgehabten Nutzniessung für eine Bewandnis habe. Es handle sich um eine Schuld, die ihretwegen aufgelaufen sei und am Stichtag Fr. 108'900.– ausgemacht habe. Der Schenker habe während 23 1/2 Jahren den Wertanteil der Beschenkten genutzt, ohne dafür ein Entgelt zu leisten. Für die Parteien sei stets klar gewesen, dass der Vorteil zur gegebenen Zeit mit dem kapitalisierten Wert abgegolten werden solle.

b) Der Schenker hat zweifellos den Wertanteil (1/4) der Beschenkten genutzt. Die stattgehabte Nutzniessung wäre jedoch nur abziehbar, falls die Parteien die Nutzniessung im Sinne von Art. 746 ZGB ausdrücklich begründet hätten. Gemäss Tuor/Schnyder/Schmid, Das Schweizerische Zivilgesetzbuch,

11. Auflage, Zürich 1995, S. 792 f., kommen als Rechtsgrund vor allem in Betracht: Vertrag, Vermächtnis und gesetzliche Bestimmung, allenfalls auch Ersitzung. Der Vertrag muss zudem öffentlich beurkundet werden, sofern er Grundstücke zum Gegenstand hat. Der Begründungsakt ist überdies für Grundstücke regelmässig die Eintragung in das Grundbuch. Vorliegendenfalls besteht aber keinerlei Nachweis einer entsprechenden Begründung der stattgehabten Nutzniessung.

c) Auf die sich in diesem Zusammenhang stellende Frage, ob es sich beim zur Verfügung stellen des 1/4 Wertanteils der Rekurrenten gegenüber dem Vater um eine Gebrauchsleihe oder allenfalls um ein zinsloses Darlehen gehandelt hat, braucht an dieser Stelle nicht weiter eingegangen zu werden, da in beiden Fällen keine schenkungssteuermindernden Auswirkungen zu verzeichnen wären.

d) Zusammenfassend ist festzuhalten, dass im Zeitpunkt der unentgeltlichen Zuwendung, der - wie oben dargelegt - für die Schenkungssteuer alleine massgebend ist, keine von der Schenkung abziehbare Schuld betreffend bisherige (faktische) Nutzniessung bestanden hat. Abziehbar ist im vorliegenden Fall somit lediglich die künftige nach den Regeln von Art. 746 ZGB bestellte Nutzniessung.

Aus all diesen Erwägungen kommt die Steuerrekurskommission einstimmig zum Schluss, dass der Rekurs abzuweisen ist.

Demgemäss wird erkannt:

Der Rekurs wird abgewiesen.